

Un'esperienza operativa in tema di sponsorizzazioni
di Massimiliano Giua

1. Sponsorizzazione culturale e mecenatismo

Nel corso di autonoma attività operativa, un Nucleo Regionale di polizia tributaria eseguiva una verifica fiscale nei confronti di società capogruppo di noto gruppo societario italiano che, nell'ambito di un proprio programma culturale, effettuava prestazioni di servizio consistenti nella fornitura gratuita di strutture temporanee e/o fisse a favore di Enti ed Istituzioni pubbliche nonché di soggetti Iva, in occasione di manifestazioni spettacolistiche e/o culturali ed eventi vari.

In tale ambito veniva esaminata l'esatta osservanza da parte della società delle vigenti disposizioni dettate dal legislatore fiscale in tema di operazioni permutative (ai fini Iva) e di oneri di utilità sociale (ai fini II.DD.).

Per meglio chiarire l'ambito in cui il Reparto del Corpo ha operato, si precisa che il programma culturale è stato elaborato di iniziativa dal gruppo societario verificato, sulla base degli orientamenti del Ministero dei Beni Culturali e di concerto con le Soprintendenze italiane, per la valorizzazione e la divulgazione del patrimonio artistico italiano mediante fornitura di impianti tecnici fissi e/o temporanei, in occasione di particolari eventi socio-culturali, artistici, musicali, sportivi e coreografici della realtà italiana. Scopo ultimo della società è quello di promuovere e testimoniare la propria presenza non solo imprenditoriale, ma anche culturale e sociale nella realtà italiana, al fine di concorrere al progresso civile del Paese.

Nel corso dell'attività ispettiva sono state individuate quattro tipologie di intervento:

- a) richiesta di intervento, scritta o verbale, da parte di Enti pubblici o Istituzioni statali per la fornitura di impianti fissi/temporanei in occasione di manifestazioni, convegni, eventi di rilevanza nazionale ed internazionale;
- b) richiesta di intervento, scritta o verbale, da parte di Istituzioni pubbliche in occasione di iniziative ed eventi di carattere locale;
- c) fornitura degli impianti a favore di Istituzioni pubbliche, non su richiesta ma su libera iniziativa della società;
- d) richiesta di intervento, mediante accordi, scritti o verbali, tra la società e soggetti privati (associazioni/società), in forza dei quali la società fornisce gli impianti fissi/temporanei in occasione di manifestazioni culturali o spettacolistiche. A fronte di tali prestazioni la controparte si impegna a pubblicizzare il logo del noto gruppo societario nell'ambito delle manifestazioni stesse.

Nelle tipologie di intervento di cui alle lettere a), b) e c), veniva individuata l'ipotesi del cosiddetto "mecenatismo culturale"; la tipologia di cui alla lettera d) veniva, invece, ricondotta nell'alveo delle "sponsorizzazioni culturali".

Poiché il legislatore prevede un diverso trattamento fiscale per queste due ipotesi di intervento del mondo imprenditoriale nel settore della cultura, è necessario fornire una definizione delle stesse.

2. Spese di pubblicità, propaganda e rappresentanza

Preliminarmente, però, ci si deve porre la seguente domanda: le spese di sponsorizzazione, ai fini della loro deducibilità, vanno ricomprese tra le spese di pubblicità e propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza?

Per una risposta, e per una più chiara comprensione della normativa vigente in tema di sponsorizzazioni e mecenatismo, è opportuno un breve excursus giuridico avente ad oggetto le spese di pubblicità, propaganda e rappresentanza (espressamente richiamate dal legislatore fiscale nell'art. 74, secondo comma del Tuir).

Il legislatore fiscale, nel citato articolo, stabilisce i criteri di deducibilità delle sopra citate spese pluriennali, assimilando quelle di propaganda a quelle di pubblicità [\(1\)](#), senza peraltro fornire alcuna indicazione circa la loro definizione.

L'aver conoscenza della nozione tributaria di tali tipologie di spese assume un'importanza fondamentale per l'imprenditore in quanto la riconducibilità di una spesa sostenuta tra le spese di pubblicità ovvero di rappresentanza determina effetti fiscali non indifferenti ai fini impositivi, stanti i diversi criteri di deducibilità delle citate spese (che non saranno affrontate, per motivi di spazio, in questa sede e per le quali si rimanda alla lettura del richiamato art. 74) [\(2\)](#) [\(3\)](#).

Per fornire una definizione il più attendibile e precisa possibile occorre richiamarsi alle diverse pronunce ministeriali, peraltro non numerose.

Prima fra tutte, la risoluzione ministeriale n. 9/204 del 17 giugno 1992 secondo la quale *"per spese di rappresentanza si intendono quelle sostenute dall'impresa per offrire al pubblico una immagine positiva di se stessa e della propria attività in termini di floridezza, efficienza (...). È questa certamente la caratteristica principale di tali spese, alla quale si aggiunge di norma quella della loro "gratuità", vale a dire della mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari, cioè di un obbligo di "dare" o "facere" a carico dei destinatari"*.

Ulteriori elementi possono essere desunti dalla risoluzione ministeriale n.148/E del 17 settembre 1998 per la quale, *"(...) mentre con la pubblicità si porta a conoscenza della generalità dei consumatori l'offerta del prodotto, stimolando la formazione o l'intensificazione della domanda (e, quindi, reclamizzandolo), con le spese di rappresentanza viene offerta al pubblico un'immagine positiva dell'impresa e della sua attività in termini di organizzazione e di efficienza"*.

Secondo tale risoluzione, si è in presenza di spese di rappresentanza qualora manchi il corrispettivo o una specifica controprestazione da parte dei destinatari; per contro, si parla di spese di pubblicità in presenza di un contratto sinallagmatico tra due parti e di un conseguente corrispettivo per le prestazioni.

Gli sforzi di autorevole dottrina [\(4\)](#) hanno consentito di individuare l'elemento distintivo tra la pubblicità e la propaganda nella diversa modalità di comunicare l'esistenza di determinati beni e/o servizi. In particolare, la pubblicità tende a rendere pubblica tale esistenza attraverso i vari mezzi di comunicazione, mentre la seconda è diretta a divulgarne particolari caratteristiche o particolari pregi di tipo estetico, economico, sanitario, ecc. anche per il tramite di soggetti forniti di specifiche competenze e qualità idonee a meglio evidenziare le caratteristiche ed i pregi medesimi.

In materia di pubblicità si è espressa anche la Corte di Giustizia Ue la quale, con sentenza del 17 novembre 1993 (in relazione alla Direttiva n.77/388 del 17 maggio 1977), ha ribadito che per prestazione pubblicitaria debba intendersi ogni operazione che costituisca parte indissolubile di una più vasta campagna pubblicitaria e che, pertanto, concorra alla diffusione del messaggio pubblicitario (anche mediante l'utilizzo di mezzi diversi da quelli usuali).

Per contro, il Se.C.I.T. sostiene i seguenti criteri di classificazione:

- nelle spese di pubblicità e propaganda oggetto del messaggio è il prodotto (bene o servizio);
- nelle spese di rappresentanza (a parte quelle cosiddette "per assimilazione", cioè tali per presunzione di legge) oggetto del messaggio è la ditta (l'immagine o i segni distintivi dell'imprenditore: nome, ragione sociale, sigla o altro) [\(5\)](#).

In questa breve panoramica sulla *vexata quaestio* della classificazione delle spese finalizzate alla sollecitazione del mercato fra quelle di pubblicità e quelle di rappresentanza, non si può fare a meno di citare la recente pronuncia della Corte di Cassazione - Sezione V Civile Tributaria, Sentenza n. 7803 del 23 febbraio - 8 giugno 2000, secondo cui:

- rientrano tra le spese di rappresentanza quei costi sostenuti al fine di creare, mantenere o accrescere il prestigio della società e di migliorarne l'immagine, ma che non danno luogo ad aspettative di incremento del processo di vendita;
- non rientrano tra le spese di rappresentanza tutti quei costi che, pur non essendo imputabili in modo diretto ai ricavi, vengono comunque sostenuti allo scopo di incrementare le vendite.

3. La sponsorizzazione quale spesa di pubblicità

Seppure dottrina minoritaria riconduca le spese di sponsorizzazione nel novero di quelle di rappresentanza, consolidate interpretazioni giurisprudenziali e ministeriali hanno riconosciuto nel tempo la natura pubblicitaria delle sponsorizzazioni, con gli evidenti positivi risvolti in materia di deducibilità delle spese [\(6\)](#).

In particolare, la già citata risoluzione ministeriale n. 9/204 del 17 giugno 1992 sancisce che *"le spese di sponsorizzazione, che (...) possono accomunarsi a quelle di pubblicità, sono connesse ad un contratto la cui caratterizzazione è costituita di regola da un rapporto sinallagmatico tra lo sponsor e il soggetto sponsorizzato (o "sponsee"), in base al quale le parti interessate fissano le clausole contrattuali in relazione agli scopi che esse intendono raggiungere"*.

Secondo la medesima risoluzione, di norma *"mediante tale contratto lo sponsor si obbliga ad una prestazione in denaro o in natura nei confronti del soggetto sponsorizzato che, a sua volta, si impegna a pubblicizzare e/o a propagandare il prodotto, il marchio, il servizio, o, comunque, l'attività produttiva dello sponsor"*.

In merito alla natura delle sponsorizzazioni si è espressa anche la Suprema Corte con numerose sentenze. Per tutte si ricorda la Sezione I Civile, Sentenza 428, del 19 gennaio 1996, secondo cui *"la sponsorizzazione, pur potendo essere ricondotta al concetto ampio di pubblicità, nondimeno, come specifica forma contrattuale creata dall'autonomia privata, se ne distingue. In relazione ad un evento (sportivo, culturale, mondano, ecc.) si ha mera pubblicità se l'attività promozionale è rispetto all'evento stesso in rapporto di semplice occasionalità, mentre si ha sponsorizzazione se fra la promozione di un nome o di un marchio e l'avvenimento viene istituito uno specifico abbinamento (...)"*.

4. Il contratto di sponsorizzazione: natura e classificazione

Il contratto di sponsorizzazione è un contratto atipico (art. 1322 c.c.), a forma libera (art.1350 c.c.), di natura patrimoniale (art. 1174 c.c.), a prestazioni corrispettive (sinallagmatico) Corte di Cassazione Sezione III Civile, Sentenza 5086 del 21 maggio 1998, in forza del quale lo sponsorizzato (o "sponsee") si obbliga a consentire ad altri (leggasi "sponsor") l'uso della propria immagine pubblica e del proprio nome, per promuovere un marchio o un prodotto specificamente marcato, dietro corrispettivo (che può sostanziarsi in una somma di denaro, in beni o servizi ovvero in entrambi, da erogarsi da parte dello sponsor, direttamente o indirettamente); tale uso dell'immagine pubblica può prevedere anche che lo sponsee tenga determinati comportamenti di testimonianza [\(7\)](#) a favore del marchio o del prodotto oggetto della veicolazione commerciale (in tal senso Corte di Cassazione, Sezione I Civile, Sentenza n. 9880 del 11 ottobre 1997).

La natura sinallagmatica della sponsorizzazione è confermata anche da consolidato orientamento ministeriale, espresso con la risoluzione n. 2/1016 del 5 novembre 1974, in cui si legge che "(...) *le somme corrisposte a società sportive possono essere considerate di natura pubblicitaria - e come tali inerenti alla produzione del reddito - solo se abbiano come scopo unico quello di reclamizzare il prodotto commerciale per incrementare i ricavi e sempre che ai contributi faccia riscontro in tal senso una somma di obblighi contrattuali anche in fatto osservati*". Secondo tale orientamento, in assenza delle ricordate condizioni, le somme erogate, anche se nominalmente a titolo pubblicitario, dovranno essere considerate mere erogazioni liberali (per le quali si rimanda *infra* all'apposito paragrafo).

La dottrina ha individuato le seguenti diverse figure di sponsorizzazione:

- a) sponsorizzazione di un evento, quali grandi manifestazioni nelle quali lo sponsor acquista il diritto di comparire come sponsor ufficiale fino ad intitolare la manifestazione a proprio nome;
- b) sponsorizzazione dei clubs, nella quale un certo gruppo di persone si impegna a diventare veicolo personale di diffusione del nome e del marchio dello sponsor;
- c) sponsorizzazione di singole persone, in cui determinati personaggi pubblici appartenenti al mondo dello sport, dello spettacolo, della moda assumono l'obbligo contrattuale di utilizzare prodotti dello sponsor;
- d) sponsorizzazione radiotelevisiva, in cui l'emittente si obbliga, verso corrispettivo, a menzionare il nome dello sponsor o quello dei suoi prodotti nel corso del programma o dei programmi;
- e) sponsorizzazione tecnica, nella quale lo sponsor diventa fornitore ufficiale dello sponsee, obbligandosi a fornirgli, invece di denaro, prodotti e/o servizi secondo le sue esigenze.

Tipologia particolare è costituita dalle sponsorizzazioni culturali (oggetto del presente articolo) che vengono realizzate, in via di principio, mediante erogazione di denaro ovvero fornitura di beni e/o servizi, da parte dei grandi complessi industriali e creditizi, in occasione di particolari eventi socio-culturali, artistici, musicali, sportivi e di massa della realtà italiana. Tali iniziative vengono promosse dalle grandi imprese per testimoniare la propria presenza non solo imprenditoriale, ma anche culturale e sociale nella realtà italiana, al fine di concorrere fattivamente al progresso civile del Paese ed alla relativa valorizzazione e divulgazione del patrimonio artistico nazionale.

Di contro, il cosiddetto "mecenatismo culturale" si differenzia dalla sponsorizzazione culturale, come definita nel presente articolo, per diversi elementi, il primo ed il più importante dei quali è sicuramente costituito dalla carenza del requisito tipico della sponsorizzazione: l'esistenza in capo allo sponsor ed allo sponsorizzato di obblighi contrattuali sinallagmatici [\(8\)](#).

Come già ricordato, secondo la Suprema Corte, nel contratto di sponsorizzazione lo sponsorizzato si obbliga a consentire ad altri l'uso della propria immagine pubblica e del proprio nome per promuovere un marchio o un prodotto specificamente marcato, dietro corrispettivo corrisposto dallo sponsor.

Nel caso in cui, però, in capo allo sponsee non esista un tale preciso obbligo ma si sia in presenza della sola acquisizione, da parte dello sponsor, del diritto a rendere pubblica la propria contribuzione, in termini economici, per la realizzazione dell'opera, si sarà in presenza di un atto di mecenatismo e quindi di erogazioni liberali (in denaro o in natura), deducibili da reddito d'impresa secondo la disciplina dell'art. 65 Tuir.

5. Esame della situazione di fatto e di diritto

Dopo questa necessaria premessa normativa, ritorniamo ad esaminare dettagliatamente le tipologie indicate al precedente punto 1, lettere a-b-c-d, sia dal punto di vista di fatto (inquadramento dato dalla società verificata) che di diritto.

Tipologie A-B-C

Per le operazioni rientranti in tali tipologie, la società ha sostenuto ingenti costi, a seguito della fornitura gratuita di prestazioni richieste (e non) da Enti Istituzionali, effettuate per il tramite di propri fornitori incaricati per l'esecuzione (come da regolari contratti e documentazione fiscale rinvenuta).

La società rappresentava, in sede di verifica, che le prestazioni erano state effettuate nella quasi totalità a favore di Enti pubblici, nell'ambito di un programma reso gratuitamente per mera liberalità e per il perseguimento di fini culturali e sociali.

Dall'esame delle prestazioni oggetto del controllo, previo riscontro con le risultanze contabili, è stato rilevato che, ai fini civilistici, i costi sostenuti dalla società per la fornitura degli impianti erano confluiti tra i costi d'esercizio alla voce "Per servizi".

Sotto il profilo fiscale, ai fini delle imposte dirette, detti costi sono stati considerati dalla società quali costi d'esercizio, con integrale deduzione dal reddito secondo il principio della competenza economica.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto la società ha operato l'integrale detrazione dell'imposta.

Dall'analisi della contabilità e del bilancio, relativamente alle voci interessate da tali operazioni, non è stato possibile trarre elementi idonei a suffragare l'inquadramento dei costi sostenuti tra le erogazioni liberali.

Infatti, qualora dette operazioni fossero state trattate come tali, i relativi costi sarebbero dovuti confluire nel bilancio societario - secondo una corretta rappresentazione contabile - nella voce "Oneri diversi di gestione".

Nel corso dell'attività operativa, approfondendo lo studio giuridico della particolare tematica, il Reparto è arrivato alla conclusione che le prestazioni rese dalla società dovessero essere ricomprese, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, nella fattispecie prevista dall' art. 3, terzo comma, del D.P.R. 633/1972.

Tale norma sancisce, infatti, che *"le prestazioni (...), sempreché l'imposta afferente gli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile, costituiscono (...) prestazioni di servizio (...) ad esclusione (...) delle diffusioni di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo Stato o da Enti pubblici"*.

Appare evidente, quindi, nel caso in esame, come le suddette operazioni non rientrino nel campo di applicazione dell'imposta, per espressa esclusione normativa. In tale circostanza, ai sensi dell'art. 19, secondo comma, del D.P.R. 633/1972, l'imposta relativa ai costi sostenuti dalla società per fornire le proprie prestazioni non è detraibile [\(9\)](#).

Detta imposta è altresì indetraibile per mancanza del requisito dell'inerenza dei costi sostenuti all'attività d'impresa. Ai fini delle imposte sui redditi, ai sensi dell'art. 75, quinto comma, del D.P.R. 917/1986, *"le spese e gli altri componenti negativi (...) sono deducibili nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito"*, nel senso che il legislatore non riconosce la deducibilità del costo sostenuto per difetto del requisito dell'inerenza all'esercizio dell'impresa e ad attività da cui derivino ricavi che concorrano alla formazione del reddito.

Il principio dell'inerenza implica, come noto, che detti componenti negativi debbano trovarsi in rapporto di stretta correlazione con l'attività produttiva di ricavo imponibile, in rapporto, cioè, di causa ad effetto [\(10\)](#).

Le norme sulla deducibilità dei costi e degli oneri hanno un ben preciso e limitato ambito di applicazione, nel senso che la deducibilità stessa è sempre condizionata ad una stretta inerenza dei costi e degli altri oneri all'attività svolta, nel senso di essere stati funzionali alla formazione di ricavi.

Tale assunto non è stato rilevato nel corso dell'attività ispettiva oggetto del presente articolo, nel senso che non è stata individuata alcuna produttività di ricavi connessa alle operazioni esaminate.

Anche la linea interpretativa adottata a propria difesa dalla società (liberalità), peraltro non suffragata, lo ricordiamo, da riscontri contabili, non consente la deducibilità dei costi in esame.

Vero è che, con riferimento ai criteri di deducibilità dal reddito d'impresa, l'art. 65, secondo comma, lett. c-*quater* Tuir (introdotta dall'art. 2, primo comma, lett. c) del D.L. 31 maggio 1994, n. 330, convertito con modificazioni dalla L. 473/1994) stabilisce testualmente che *"sono inoltre deducibili le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di Enti o Istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute (...) ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni che siano di rilevante interesse scientifico o culturale (...)"*.

Ma è altrettanto indubbio che il medesimo articolo, al successivo quarto comma, pone dei limiti a detta deducibilità stabilendo un principio di carattere generale secondo cui *"le erogazioni diverse da quelle considerate nei commi precedenti (e nel primo comma dell'art. 62) non sono ammesse in deduzione"*.

Di conseguenza, qualora un'impresa volesse contribuire alla riuscita di una iniziativa culturale, organizzata dai soggetti individuati dal legislatore fiscale, mediante apporto di beni e/o servizi, la stessa non potrà dedurre dal reddito d'impresa i relativi costi, trattandosi di liberalità diverse da quelle indicate nel citato secondo comma, lett. c-*quater* (essendo in natura e non in denaro).

Sulla base delle motivazioni giuridiche esposte nel presente articolo, il Comando operante non ha riconosciuto alla società verificata la deducibilità fiscale dei costi sostenuti a fronte delle erogazioni liberali concesse.

Tipologia D

Dall'esame della documentazione acquisita in sede di verifica, consistente in corrispondenza ed accordi (scritti o verbali, comprovati da appunti e annotazioni manoscritte) tra la società e soggetti privati (associazioni/società), è stato rilevato che il gruppo societario ha effettuato prestazioni a favore di questi ultimi ricevendo, quale controprestazione, la pubblicizzazione del proprio logo nell'ambito di eventi spettacolistici.

In particolare, il soggetto privato, organizzatore di manifestazioni culturali o spettacolistiche (mostre, concerti, ecc.), richiede alla società verificata, in veste di "sponsor", a seconda dei casi, un contributo in denaro ovvero un contributo tecnico (fornitura di impianto fisso/temporaneo), a fronte del quale si impegna nella pubblicizzazione del logo nell'ambito della manifestazione.

La società verificata (d'ora innanzi indicata, per brevità, con il termine "sponsor"), valutata la richiesta:

- nella maggior parte dei casi fornisce al richiedente un contributo tecnico (prestazione di servizio), agendo in qualità di "sponsor tecnico" secondo la classificazione riportata al precedente paragrafo 4, lett. e);
- in alcuni casi elargisce contributi in denaro, questi ultimi regolarmente fatturati dal richiedente/beneficiario (d'ora innanzi indicato come "sponsee").

Per la fornitura degli impianti, lo "sponsor", come già anticipato, si avvaleva di società terze, le quali, sulla base delle direttive ricevute, fornivano le prestazioni richieste direttamente agli "sponsee" richiedenti.

A fronte delle prestazioni suddette, gli "sponsee" fornivano allo "sponsor", a titolo di controprestazione, la pubblicizzazione del logo mediante esposizione dello stesso su locandine, pannelli, manifesti, depliant e cataloghi (anche destinati alla rivendita) dell'evento realizzato.

Nel caso in esame, le operazioni sono state poste in essere fra tre soggetti che hanno dato luogo ai corrispondenti seguenti rapporti:

- richiesta, da parte dello "sponsee", dell'intervento dello "sponsor" in qualità di sponsor tecnico per la realizzazione dell'impianto;
- affidamento da parte dello "sponsor" dell'esecuzione dei lavori ai propri fornitori;
- successiva *rivendita* della prestazione da parte dello "sponsor" al richiedente "sponsee", a fronte della pattuita controprestazione (pubblicizzazione del logo).

In merito all'ultimo alinea, nel corso della verifica è stato appurato che tale tipo di rapporto non risulta formalizzato, né civilisticamente né fiscalmente. Lo "sponsor", ricevuta la fattura dal proprio fornitore (rapporto indicato al secondo alinea), esaurisce l'intera operazione mediante contabilizzazione del costo sostenuto tra i componenti negativi del reddito d'esercizio.

Da quanto esposto si evince chiaramente che tra lo "sponsor" ed i richiedenti le prestazioni si è avuto un vicendevole scambio di prestazioni e controprestazioni (fornitura di impianti fissi/temporanei da parte della società verificata in qualità di "sponsor tecnico" pubblicizzazione del logo dello "sponsor" da parte dell'organizzazione della manifestazione in qualità di "sponsee").

Dette operazioni vanno inquadrare, secondo una corretta rappresentazione fiscale, tra le operazioni permutative [\(11\)](#) espressamente disciplinate, in materia di valore aggiunto, dall'art. 11 del D.P.R. 633/1972, non rientrando nella previsione generale di cui agli artt. 2 e 3 del medesimo decreto.

Secondo tale norma "(...) *le prestazioni di servizio effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizio (...) sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate*". Esse sono pertanto soggette ad autonoma e reciproca fatturazione, e conseguenti obblighi di registrazione e dichiarazione.

In merito si ricorda che uno dei principi fondamentali dell'intero sistema dell'imposta sul valore aggiunto è di certo quello riguardante l'assoggettamento all'imposta di ciascuna operazione imponibile e l'esclusione della possibilità di compensare i corrispettivi in presenza di operazioni permutative che prevedono la cessione di beni o la prestazione di servizi da parte di un soggetto Iva ad altro soggetto Iva, il quale a sua volta (cede beni o) presta servizi come corrispettivo di quanto ricevuto.

Già nella relazione ministeriale allo schema del D.P.R. 633/1972 sono stati indicati i principi ispiratori in materia di operazioni permutative. In particolare è stato ribadito che le cessioni di beni e le prestazioni di servizio in corrispettivo di altre (cessioni o) prestazioni devono essere considerate, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, quali operazioni a se stanti. È stato precisato che la norma è giustificata da esigenze di carattere tecnico-fiscale oltre che, soprattutto, dall'esigenza di colpire entrambi i beni e servizi scambiati.

È indubbio che, nell'ipotesi in esame, si sia in presenza di due distinte operazioni consistenti in separate prestazioni di servizio, entrambe rilevanti ai fini Iva, aventi proprie e separate definizioni fiscali e che danno luogo alla fattispecie concreta delle operazioni permutative, così come previste e regolate, ai fini fiscali, dal richiamato art. 11 del D.P.R. 633/1972.

Per entrare nel merito di tale tipologia contrattuale, è opportuno sottolineare che la stessa si realizza quando viene a mancare, come nei casi concreti esaminati nel corso della verifica fiscale, la previsione di specifici corrispettivi in denaro relativi alle due reciproche prestazioni.

L'obbligazione tributaria si considera sorta all'atto in cui sia stata effettuata, in ordine temporale, la seconda prestazione, costituendo questa il corrispettivo della prima (come peraltro ribadito dal Ministero delle Finanze con la recente risoluzione ministeriale 26 maggio 2000, n. 75/E).

Poiché nel caso di operazioni permutative manca il corrispettivo, la base imponibile è costituita *"dal valore normale dei beni e servizi che formano oggetto di ciascuna di esse"* (art. 13, secondo comma, lett. d), D.P.R. 633/1972).

Ai fini della vigente normativa Iva, *"per valore normale dei beni e dei servizi si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe dell'impresa che ha fornito i beni o i servizi"* (art. 14, terzo e quarto comma, D.P.R. 633/1972).

È il caso di ricordare, infine, che la disciplina dell'imposizione diretta, come principio generale, contempla la realizzazione di corrispettivi in natura, da valutarsi *"al valore normale (...) dei servizi da cui sono costituiti"* (art. 9, secondo comma, D.P.R. 917/1986) [\(12\)](#).

Parte della dottrina non condivide l'obbligo, in capo ai soggetti Iva coinvolti in operazioni permutative, della reciproca fatturazione, in quanto, venendo nel caso di specie a mancare un debito d'imposta per il meccanismo della detrazione, non si configurerebbe alcun danno per l'Erario.

A tale orientamento il Ministero delle Finanze ha risposto in senso negativo con la recentissima risoluzione 14 luglio 2000, n.113/E. Secondo il Dicastero, l'omessa fatturazione di un'operazione imponibile ai fini Iva configura sempre violazione sostanziale, anche in mancanza di debito d'imposta per effetto del meccanismo della detrazione. Tale circostanza viene rafforzata dall'assunto che l'omessa fatturazione costituisce violazione potenzialmente idonea ad incidere sui diversi parametri collegati alla determinazione del tributo.

In particolare, con la citata risoluzione l'Amministrazione finanziaria conferma l'assunto secondo cui, in ipotesi di operazioni permutative non regolarizzate fiscalmente, vengono commesse le seguenti violazioni:

- omessa fatturazione e registrazione da parte di entrambi i soggetti Iva in qualità di prestatori di servizi;
- acquisti di servizi senza emissione di fattura da parte di entrambi i soggetti Iva in qualità di committenti.

Sulla base delle motivazioni giuridiche riportate nel presente articolo, il Comando operante ha constatato a carico della società verificata l'omessa fatturazione e registrazione delle prestazioni di servizio rese nei confronti degli "sponsee", nonché l'omessa autofatturazione (essendone scaduti i termini previsti) delle prestazioni ricevute dagli "sponsee".

Le stesse violazioni sono state anche contestate, per la parte di loro competenza, ai diversi "sponsee" coinvolti.

[Cap. Dott. Massimiliano Giua](#)

Note

(1) Come si legge nella relazione ministeriale, alle spese di pubblicità sono state aggiunte quelle di propaganda per evitare *"la possibilità di incertezze interpretative derivanti dal confronto con le norme relative al presupposto d'imposta sulla pubblicità"*.

(2) L'art. 74, secondo comma recita *"le spese di pubblicità e propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Le spese di rappresentanza sono ammesse in deduzione nella misura di un terzo del loro ammontare e sono deducibili per quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi (...)"*.

(3) invero, tale inquadramento manifesta i propri effetti anche ai fini dell'Iva, atteso che la norma prevista dall'art.19-bis 1, alla lett. b), D.P.R. 633/1972 (introdotta con effetto dal 1° gennaio 1998) sancisce il divieto di esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta addebitata a titolo di rivalsa relativa alle spese di rappresentanza come definite ai fini delle imposte sui redditi.

(4) Vedi Leo - Monacchi - Schiavo, *"Le imposte sui redditi nel Testo Unico"*, Giuffrè Editore, 1999.

(5) Se.C.I.T., delibera del 22 gennaio 1993 del Comitato di coordinamento, punto 3.4.1.8.

(6) Tra le numerose pronunce delle Commissioni Tributarie, si ricordano la C.T. di 1° grado di Livorno - Sez. V Sentenza n.133 dell'8 giugno 1995, secondo cui "(...) *in via di principio, le spese di sponsorizzazione non costituiscono erogazioni di liberalità, ma sono il corrispettivo di prestazioni, come tali deducibili dallo sponsor e costituenti provento imponibile per il soggetto sponsorizzato*" e la Sentenza n. 2506 del 16 giugno 1995 della C.T.C. secondo cui "*pur in assenza di un formale contratto sono deducibili per la determinazione del reddito d'impresa (...) i costi del contratto di sponsorizzazione, che configura un negozio a titolo oneroso, con reciproci obblighi per entrambi i contraenti*". Di diverso avviso il T.A.R. Lazio, Sez. I, con sentenza n. 673 del 18 maggio 1991, secondo cui la sponsorizzazione "*non è una forma di pubblicità o di propaganda diretta (...) non è neppure una forma di pubblicità indiretta*" bensì una forma di mecenatismo non disinteressato poiché pone affidamento sul ritorno in termini di pubblicità e propaganda.

(7) Non si ritengono indispensabili, in tale contesto, prestazioni di particolare importanza da parte dello sponsee, in quanto nella sponsorizzazione conta di più il valore dell' "immagine" di cui è concesso l'uso che non la prestazione in sé.

(8) Come evidenziato da autorevole dottrina, Leo - Monacchi - Schiavo - *op.cit.*

(9) Il D.L.vo 2 settembre 1997, n. 313 (facendo propri i principi dettati dalla VI Direttiva comunitaria n. 388 del 17 maggio 1977) ha infatti modificato l'art. 19 del D.P.R. 633/1972, prevedendo l'indetraibilità, a partire dal 1° gennaio 1998, dell'imposta sul valore aggiunto per le operazioni non rientranti nel campo di applicazione dell'Iva.

(10) Vedi Leo - Monacchi - Schiavo, *op.cit.*

(11) Per la nozione di permuta si veda l'art. 1552 c.c. secondo cui "*la permuta è il contratto che ha per oggetto il reciproco trasferimento della proprietà di cose, o di altri diritti, da un contraente all'altro*".

(12) La definizione di valore normale data dal terzo comma dell'art. 9 è la medesima di quella di cui al citato art. 14 del D.P.R. 633/1972.